

דחיית תובענה ייצוגית בשל ניכוי מס במקור מדיבידנדים שהתקבלו מחו"ל

הכותב: רו"ח נדב ליבנה - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 14/05/2023 דחתה כבוד השופטת ירדנה סרוסי תובענה ייצוגית (ת"צ 20739-06-21, חוסטצקי ואחרים), שעניינה ניכוי מס במקור מדיבידנדים שקיבל הנישום מחו"ל, ואשר הבנק בישראל ניכה מהם מס במקור באי התחשבות, או התחשבות חלקית בלבד, במס שכבר נוכה מהם בחו"ל.

המדובר בנישום אשר קיבל דיבידנדים משתי חברות זרות (באמצעות בנק ישראלי), האחת - תושבת מדינה גומלת (אשר נחתמה עימה אמנה למניעת כפל מס) והשנייה - תושבת מדינה שאינה גומלת.

הבנק בישראל לא התחשב במלוא ניכוי מס במקור שנוכה בפועל במדינת המקור: ניכה מס בשיעור 25% (בהתאם לתקנות) בגין ההכנסה אשר הופקה במדינה שאינה גומלת וניכה מס במקור בהתחשבות חלקית במס שנוכה בפועל במדינה הגומלת (אשר נוכה בה מעבר לשיעור הניכוי הקבוע באמנה).

בשני המקרים התובע טען שנגבה ממנו מס ביתר.

התובענה עסקה בשאלה מדוע אין על הבנק להתחשב כבר בשלב ניכוי המס במקור במס שנוכה בפועל במדינות המקור (מיסי החוץ), עת שהוא עצמו מנכה מס במקור בהתאם לתקנות (בשיעור של 25%) או שמשלים את ניכוי המס בישראל, בהתאם למס שאמור להיות מנוכה במקור לפי האמנה, בהתאם לנסיבות.

כבוד השופטת דחתה את התובענה. ואלו עיקר הנמקותיה:

1. המבקש נעדר עילת תביעה אישית

הסיבה העיקרית לקביעה זו היא כי הנישום הגיש דוח שנתי לשנה הרלוונטית ובה כלל לא ביקש החזר עודף ניכוי המס ששילם לטענתו מהדיבידנדים שקיבל באותה שנה.

כמו כן הוא לא הגיש בקשה מראש להקטנת שיעור ניכוי המס במקור.

אי לכך נקבע כי הדרך היחידה להשבת מס שנוכה במקור ביתר היא על ידי הגשת בקשה להחזר המס שנוכה ביתר. המבקש לא הגיש בקשה שכזו.

2. אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת יוכרעו לטובת כלל חברי הקבוצה

כבוד השופטת גורסת כי לא ניתן לפעול באופן אוטומטי וללא כל בחינה פרטנית וכי יש לחלק את הדיון בין מדינה גומלת לבין מדינה שאינה גומלת.

מדינה גומלת - במקרה זה מדינת המקור גבתה מס ביתר שלא בהתאם לאמנה. אין מדובר במס סופי אלא בתשלום וולונטרי. דרך המלך הינה לפנות לרשות המס במדינה הגומלת שגבתה מס במקור ביתר.

מדינה שאינה גומלת - גם במקרה זה יש לבחון האם המס שולם כדין בהתאם להוראות הדין הפנימי של אותה המדינה. אין מקום לחייב את מדינת ישראל בהחזר מס שנגבה ביתר, בוודאי שלא באופן אוטומטי וגורף.

"כמו כן, גם במדינות שאינן גומלות, לא מן הנמנע שמבחינה מעשית, הנישום יפעל לקבלת החזר המס ששולם ביתר במדינה הזרה".

לפיכך, גם במקרים שכאלו, יש לבחון את הנסיבות הפרטניות של תשלום המס למדינה הזרה, ואין מקום לזכות את הנישום בגין המס ששולם במלואו באופן אוטומטי.

3. תובענה ייצוגית היא אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין - לדעת כבוד השופטת אין לזכות באופן אוטומטי וגורף בגין מלוא סכום המס ששולם לרשות הזרה – יש לבחון כל מקרה לגופו. על רשות המסים לקבל מידע רלוונטי עבור כל מקרה על מנת שתוכל לקבל החלטה מושכלת: מדוע שולם המס ביתר? האם הנישום

הגיש או מתכוון להגיש בקשה להחזר מס במדינה הזרה? ואם מדובר במדינה שאינה גומלת: מהו סכום המס הסופי שיש לשלם בהתאם להוראות הדין הפנימי של המדינה הזרה...?

מבזקנו מספר 969 עסקנו בהחלטת בית המשפט העליון לעניינים מנהליים בפולין בסוגיה דומה, בה נקבע כי בהתאם להוראות הדין הפנימי, על הנישום לקבל זיכוי מיסי חוץ, אף אם שולם מס הגבוה משיעור המס הקבוע באמנה. מעניין לבחון את ההבדלים בגישות המדינות השונות, על אחת כמה וכמה כאשר שתיהן נשענות על אמנת המודל של ה-OECD.

על אף דחיית התובענה הייצוגית מצאנו לנכון לציין ולצטט "הוראתו" לרשות המיסים בדבר שקילת עמדתה הכללית בסוגיה רחבה זו וצמצום הפגיעה האפשרית בנישומים. מפאת חשיבות הדברים, הבאנו הציטוט כמעט במלואו:

"תקנה 11 לתקנות הניכוי במקור קובעת כי "פקיד השומה רשאי להתיר בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם היה סבור שעלול להתהוות עודף מניכוי המס לפי השיעורים האמורים". בהתאם, אני סבורה כי טוב תעשה המשיבה אם תבחן לעומק באופן תדיר את תוצאות מדיניותה ביחס למדינות שאינן גומלות, ואם תגיע למסקנה כי כתוצאה ממדיניותה הנוכחית עלול להתהוות עודף מניכוי המס במקור במלואו (אף אם רק בקשר למדינות ספציפיות) ראוי שתפחית את ניכוי המס במקור בישראל בהתאם. כפי שהמשיבה מזכה, עוד בשלב ניכוי המס במקור, מס ששולם למדינות גומלות בהתאם להוראות האמנות השונות..."

כאמור, המשיבה אינה נדרשת להשיב מס שנגבה ביתר על ידי מדינות זרות באופן אוטומטי, אך עדיין, על המשיבה לפעול לטובת הנישומים ולמנוע ניכוי מס במקור בשיעור מקסימלי מקום קיימת סבירות גבוהה כי הוא יזוכה בשלב מאוחר יותר...

ככלל, אני מקבלת את ההבחנה שמבצעת המשיבה בין המדינות ואת הטענה העקרונית כי פערי המידע ביחס למדינות שאינן גומלות גדולים יותר, ובכל זאת, טוב תעשה המשיבה אם תשקול את העניין מדי פעם בפעם ותבחן היכן ניתן להקל עם הנישומים. בהקשר זה אציין שהגם שהטעמים שהציגה המשיבה בעינם עומדים, אין בהם כדי לשלול באופן מוחלט מתן זיכוי כלשהו ביחס למס ששולם למדינות שאינן גומלות, בוודאי שלא ביחס לכלל המדינות שאינן גומלות."

והדברים מדברים בעד עצמם.